

# 我国非营利组织会计信息披露现状解读

李 静<sup>1</sup>, 万继峰<sup>2</sup>

(1. 厦门大学 会计发展中心, 福建 厦门 361005; 2. 西南财经大学 会计系, 四川 成都 610074)

**摘要:** 基于公益产权的非营利组织如何向广大信息使用者和需求者提供真实、完整的反映其使用公益财产过程和结果的会计信息成为社会公众日益关注的焦点。在界定我国非营利组织涵盖的范围, 明确非营利组织会计信息使用者需求的基础上, 对我国非营利组织会计信息披露的现状进行描述, 并对造成这种需求与供给缺口的原因进行深入剖析, 是具有现实意义的。

**关键词:** 非营利组织; 会计信息; 信息需求; 信息披露

**中图分类号:** F234 **文献标识码:** A **文章编号:** 1005-1007(2006)02-0030-04

**Abstract:** The accounting information of not-for-profit organization based on common property right has become the focus which the public give their attention to. As the accounting information can provide true and integrated process and result that reflect how to use common property right. The paper defines the concept of accounting information of not-for-profit organizations on China, and depicts the actuality of disclosure of accounting information. Finally, the author analyzes through the reason which produce the gap of supply and demand of accounting information of not-for-profit organizations.

**Key Words:** Not-for-profit Organizations; Accounting Information; Information Demand; Disclosure of Accounting Information

我国目前对非营利组织的界定还没有定论, 荆新(1997)、商玉生(2000)、邓国胜(2001)、王名(2004)等学者都曾研究过非营利组织的概念和范围, 观点并不完全相同。笔者参照国际惯例并针对我国的实际情况, 认为我国的非营利组织主要是指不以营利为目的, 开展公益性或互益性活动的机构, 分为法人组织与非法人组织两类。前者包括公益性事业单位<sup>①</sup>、社会团体、基金会和民办非企业单位以及企业法人非营利组织, 后者包括未注册的草根非营利组织<sup>②</sup>、宗教组织等; 笔者将其定义为一个范围较宽泛的广义非营利组织<sup>③</sup>, 其涵盖的范围与美国等西方

发达国家和权威国际组织对非营利组织的界定基本一致。

## 一、非营利组织的信息需求

非营利组织存在的宗旨不是积累或创造财富, 而是实现社会公益或成员互益。非营利组织的资产主要来源于各种形式的社会捐赠<sup>④</sup>, 捐赠者放弃对捐赠财产的所有权, 由受赠者(非营利组织)在限定的范围内用于公益事业。这部分资产同税收用于公共事业在本质上是一致的, 不同之处在于一个是强

收稿日期: 2005-07-20

作者简介: 李静(1979-), 女, 厦门大学会计系博士生; 万继峰(1981-), 男, 西南财经大学会计系博士生。

① 中国在法律上从未有过正式的非营利组织概念, 只有营利性与非营利性的区分。中国的法人非营利组织带有相当浓厚的政府色彩, 不符合西方国家非营利组织的民间性和自治性的特点, 事业单位是否属于非营利组织也还存在争议。但笔者认为, 经济体制改革以来, 中央政府对社会组织控制明显呈逐渐弱化趋势, 尤其对事业单位的控制正在放松, 这为非营利组织包括各种不同社会成分开拓了空间。

② 草根非营利组织是指不具有被现行法规正式认可的“非营利组织”法律地位, 但在相当程度上具备非营利组织的核心特征, 其中大多属于民间自发组建, 因各种原因不能在民政部门登记注册而未获法人资格的组织, 这些组织主要包括单位下属组织、社区公益性组织、农村非营利组织等。

③ 狭义的非营利组织一般是指民间非营利组织, 由财政部2004年8月颁布的《民间非营利组织会计制度》限定的范围为准。

④ 政府购买服务及政府的委托服务虽然动用的是财政资源, 但作为公益信托可理解为一种财政捐赠, 减免税待遇也是一种财政捐赠, 志愿者的无偿或低酬服务是人力资源的社会捐赠形式。

⑤ 公益产权相对于国有产权和私有产权而言是一种社会所有的虚拟产权或不完全产权, 即捐赠者、受赠者(非营利组织)和受益人都分别享有一定的权利但又都不享有完整的产权, 其中享有受益权的主体是由社会上所有可能的受益群体构成的虚拟主体。

⑥ 除贷款人以外的资金提供者在不同类型的非营利组织中称谓是不同的, 一般的慈善机构可称作捐赠者、会员制非营利组织的资金提供者即会员、基金会的资金提供者一般为基金成立的委托人, 当然也包括基金运作过程中的其他捐资者。为行文方便, 本文对上述三种用法不加区别使用。

制性纳税, 另一个是自愿性捐赠; 一个通过政府, 而另一个通过非营利组织。因此我们将非营利组织的财产基础解释为不同于国有资产的“公益产权”<sup>⑤</sup>。非营利组织的产权特点决定了其信息使用者主要包括资金提供者(捐赠者、委托人、会员、贷款人)<sup>⑥</sup>与其他信息使用者(受益人、监督管理机构、组织管理层等)。

### 1. 非营利组织会计信息使用者的一般需求

非营利组织的信息使用者不对组织的净收益感兴趣, 他们更注重组织在最小化成本的基础上所提供公益或互益服务的数量和质量是否让受益者满意。不同的信息使用者关注的侧重点有所不同: 捐赠者关注的是捐资是否被用于组织的公益宗旨, 受益者关注是否得到最大化的效益保障, 监管机构关注组织的运作是否合法合规; 现有捐赠者对组织的运营效率和效果感兴趣, 潜在捐资者还要求组织有持续生存的能力; 个人捐赠者更多从自身贡献满足程度的角度出发, 机构捐赠者还会考虑捐资对机构本身带来的社会效益。信息使用者的信息需求纷繁复杂, 但大致可用四个方面加以概括: 财务责任, 即非营利组织对捐赠资金正当使用的责任; 过程责任, 即非营利组织正当的作为和工作程序是否遵循了相关法律法规; 项目责任, 即非营利组织要对某固定项目的效益和效率负责; 优先权责任, 就是非营利组织所选择的服务对象是否具备相关性和适当性, 即是否是最有需求的人成为了受益者。

### 2. 我国非营利组织会计信息需求的特殊性

在我国法律法规中, 政府不仅承担非营利组织的登记和监督功能, 而且直接插手组建、管理和控制非营利组织。《社会团体登记管理条例》中, 将“参加中国人民政治协商会议的人民团体”、“由国务院机构编制管理机关核准, 并由国务院批准免予登记的团体”以及“机关、团体、企业事业单位内部经本单位批准成立、在本单位内部活动的团体”这 3 大类排除在社团法人登记之外; 根据《事业单位登记管理暂行条例》, 为了社会公益目的, 可由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织, 这些组织被统称为事业单位。还有国有企事业单位、社会团体和其他社会力量, 都可以通过利用“非国有资产”, 举办并登记注册民办非企业单位法人, 这是得到了《民办非企业单位登记管理暂行条例》许可的。

可见, 我国非营利组织的三种重要法人都具有政府直接组建的成份。在管理上, 不仅事业单位是

由政府直接管理甚至财政直接拨款支持, 而且社团法人和民办非企业法人在登记注册、人事安排、重大决策和外事活动等方面, 都必须经由政府的业务主管单位审查和允许。政府的强势使我国非营利组织的会计信息需求有自己独特的个性, 政府机关几乎成为唯一关键的会计信息使用者, 且过于侧重从国家宏观管理的角度来监督和控制非营利组织。

另一方面, 为数众多且处于快速发展趋势的民间非营利组织却长期得不到应有的重视, 缺乏相应的法律法规对其进行规范。即使是 2005 年 1 月 1 日开始施行的《民间非营利组织会计制度》, 也把民间非营利组织定义为需依照国家法律、行政法规登记的团体。这就把那些没有法人地位的单位下属组织、社区公益性组织、农村非营利组织等排除在外, 使其没有相关的会计制度得以依赖, 信息使用者的信息需求更加缺乏法律的保障。

## 二、我国非营利组织 会计信息披露的现状

我国的非营利组织是从 20 世纪 80 年代伴随改革开放和市场经济的建设而逐渐发展和繁荣起来的。这个时候国家的工作重心转向了经济建设, 政治气氛相对宽松很多, 另一方面人民行使民主权利的意识观念不断增强, 结社热情空前高涨。国家在这个时候也为非营利组织的发展提供了一些法律保障, 为推动改革开放后我国非营利组织的发展起到了巨大的推动作用。自 1997 年以来, 财政部陆续制定颁布了《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》及有关特殊行业会计制度, 如《高等学校会计制度》、《医院会计制度》、《科研单位会计制度》等。其中《事业单位会计准则》是事业单位最基本的会计规范, 对事业单位会计核算的一般原则、会计要素和会计报告均作出原则性的定义与说明。例如, 其要求事业单位提供的会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求, 适应预算管理和其他各方了解事业单位加强内部经营管理的需要; 规定事业单位的会计核算一般采用收付实现制, 经营性收支业务可以采用权责发生制; 事业单位的会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和支出, 对外披露的会计报表主要包括资产负债表、收入支出表、基建投资表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等。

上述规定只适用于国有事业单位, 对其他类型的非营利组织还没有涉及。为使更多的非营利组织

有会计制度可依,财政部于2004年8月颁布了《民间非营利组织会计制度》,并于2005年1月1日起在全国范围内施行。该制度对我国民间非营利组织进行了界定,要求民间非营利组织编制统一的财务会计报告,其内容至少包括“资产负债表”、“业务活动表”、“现金流量表”三张基本报表以及会计报表附注等内容,及时反映组织控制的资源状况、负债水平、资金使用情况及其效果、现金流量等信息,在一定程度上增强了非营利组织会计信息的透明度。但即使是《民间非营利组织会计制度》也只是规定了具备法人资格的民间非营利组织所应遵循的会计核算和报告制度,不包括那些为数众多且处于不断发展壮大的民间非营利组织等,这些组织有些是依据《企业会计制度》的规定进行会计处理,有些连正式的会计记录都不具备,当然谈不上为信息使用者提供有助于其进行经济决策的会计信息了。

所以当前我国非营利组织的会计信息披露比较繁杂,不同类型的组织会计核算的依据不同,核算基础不同,信息披露的基础也不同,这就导致其所披露的会计信息不具有可比性。而国际上通行的做法是不划分国有非营利组织与民间非营利组织,并且按照经济发展的趋势来看,也没有必要划分属于国有的非营利组织(事业单位)与民间非营利组织,为两种性质相近、形式或行业特性稍有不同的非营利组织各自制定会计制度既不符合成本效益原则,也不便于信息使用者进行对比分析和决策。

如果说非营利组织会计制度的尚未统一涉及到国家政治体制改革的问题,需要大动手术,短时期内较难运作以外,新颁布的《民间非营利组织会计制度》所要求的信息披露实质上也无法满足信息使用者的需要。《民间非营利组织会计制度》是在兼顾我国国情和借鉴国际经验的基础上制定的,制度中的很多规定与《企业会计制度》类似,但当前美国等非营利组织发达地区正在进行非营利组织会计制度的探讨,“资产负债表”、“业务活动表”、“现金流量表”三张报表究竟能够在多大程度上满足使用者的需要还在引发广泛争议。一方面,非营利组织对外提供的会计信息太少,非营利组织提供服务的数量和质量如何,高级职员的报酬是多少,支出中用于组织自身建设费用与用于救助和扶贫等项目费用的比例是多少,享受税收减免的数量等等信息使用者非常关注的问题几乎没有;另一方面,非营利组织按照国家制度的规定也向外披露了不少信息,但这些报表中的信息几乎引不起使用者的兴趣,因为大家并不关

注公益组织究竟有多少资产,折旧是多少,借款的比例,现金的净增加额等等,这些与净资产最终挂钩的信息无法体现非营利组织的公益或互益宗旨。

### 三、我国非营利组织 会计信息披露的制约因素

非营利组织与企业 and 政府不同,它不拥有企业的商业秘密,也不涉及国家的安全机密,完全可以充分地披露会计信息,体现透明度,并通过各种渠道向公众宣传其使命、基本道德标准及操作规程,而不必担心其他非营利组织的竞争。因为竞争的实质就是看谁能为公众服务得更好,谁能更多地得到公众的信任和支持,而会计信息的披露恰恰是获得公众理解和支持的一个必备条件。但为什么当前非营利组织所披露的会计信息仍然无法满足信息使用者的决策需求呢?笔者认为主要是由于存在以下影响非营利组织披露会计信息的制约因素。

#### 1. 对信息使用者需求的忽视

需求引导供给,没有需求就不会有供给,需求的弱势地位必然会导致供给的不足。前已述及,非营利组织不存在一个完整产权的所有者,捐赠者没有剩余索取权和控制权,非营利组织只有一定范围内的剩余控制权,受益人虽然最终拥有剩余索取权,但其本身作为虚拟主体具有很大的不确定性,产权所有者的缺位很大程度上造成了信息需求的内在动力不够强大。且不同信息使用者的个人素质不同,对组织会计处理的理解力存在差别,需求重点不同,更导致了需求动力的严重分散,减弱了信息使用者的群体影响力。这种状况下,非营利组织很容易忽视信息使用者的需求,简化组织的会计信息披露。

#### 2. 会计信息披露成本的制约

对非营利组织来说,可能少了像企业那样因信息披露而引起的诉讼成本和披露导致的竞争劣势而产生的成本,但仍然会有处理和提供信息所需要的成本。处理和提供信息的成本包括搜集、处理、审计(如果需要审计的话)以及传输信息的成本,还包括对已披露信息的质询进行处理和答复的成本。而当前非营利组织所面临的一个比较普遍的现象是“慈善不足”(philanthropic insufficiency),世界各国的非营利组织都在不断地积极地搜寻扩大取得资金的途径并尽量压缩不必要的开支以能最大限度地资金投向组织所从事的慈善事业。因此非营利组织往往将会计信息披露的成本当作一项可有可无的管理费用,

总是想方设法压缩其规模, 这种情况下会计信息的不充分披露就成为必然。

### 3. 会计理论不完善

会计信息的生产与披露无疑会受到会计理论的影响和限制。会计理论的发展一方面对会计主体本身的会计信息生产和披露产生直接的影响, 另一方面还会影响规范会计信息生产与披露的会计规则。非营利组织的产生虽然与企业同步, 但其发展的步伐却远远落后于企业, 对其会计理论的深入研究更是最近十几年才兴起, 且会计法规和制度均有很多不完善和有争议的地方, 需要结合实践不断探索和发展。会计理论的不完善直接影响到非营利组织会计信息的披露情况。

### 4. 匮乏竞争和生存意识

我国当前实际社会生活中存在的非营利组织有许多是名不符实的, 只具备非营利的特征而不具备非政府的特征。它们之所以不关注信息使用者的需求主要是其往往依附于某个政府部门, 有直接的上级领导单位, 行政化倾向较为明显, 部门领导兼任非政府组织领导, 非营利组织多半在运作中采取因循守旧的工作方式, 运作中会有上级单位的资金扶持, 不担心缺少来自社会公众的认同和资金捐助, 没有竞争和生存意识, 这样的非营利组织自然缺乏主动披露会计信息的动机。

### 5. 政府管制力度不够

伴随我国市场经济体制的发展和完善, 非营利组织日益显现出向社会提供公共物品和公共服务方面具有的独特优势, 但由于其在我国发展历程较短, 在产生经济效益方面不如企业尤其是上市公司引起的公众关注度高, 政府面临的改革事务繁多, 在轻重缓急的较量中不可能同时面面俱到, 总有轻重缓急之分。并且事实表明, 政府管制并不和信息需求完

全吻合, 前者并不能对后者完全了解并适应之。政府通过法规对非营利组织信息披露的影响可能过大, 也可能过小(就目前的情况看是过小), 但始终处于调整过程。另一方面, 政府对信息管制约束也受到自身成本的制约, 包括组织成本和研究成本, 对非营利组织的监督成本, 以及由于措施不当而造成的整个非营利事业运营成本的上升。

至今我国还没有相关法律对非营利组织的概念进行明确限定, 面对为数众多的非营利组织信息使用者的迫切需要, 我们有必要讨论非营利组织的信息披露问题, 积极寻找解决信息需求与供给矛盾的方法。本文只是从信息需求与供给这个简单的框架对我国非营利组织的信息披露不足进行分析, 相关的披露形式、披露强度、披露时间、监管与审计等问题都还没有涉及, 这些可作为对非营利组织信息披露的后续问题, 有待于我们在以后的实践中加以研究和探索。

### 参考文献:

- [1] 荆新. 非营利组织会计准则理论框架[M]. 北京: 清华大学出版社, 1997.
- [2] 商玉生. 中国非营利机构的发展态势和发展思路[C]. 上海企业与社会公益研讨会论文, 2000.
- [3] 郑国安等. 国外非营利组织的经营战略及相关财务管理[M]. 北京: 机械工业出版社, 2001.
- [4] 王名, 刘培峰. 民间组织通论[M]. 北京: 时事出版社, 2004.
- [5] 王庆成. 论我国非企业会计组成体系的构建[J]. 会计研究, 2004, (4).
- [6] 陆建桥. 我国民间非营利组织会计规范问题[J]. 会计研究, 2004, (9).
- [7] Linda, M. Parsons. Is accounting information from nonprofit organization useful to donors? [J] Journal of Accounting Literature, 2003, (22).

责任编辑 杨 萍